

Audience publique du 23 août 2006

Recours formé par
les époux ... et ..., ...
contre
des bulletins d'impôt émis par le **bureau d'imposition
Echternach**
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20706 du rôle, déposée le 25 novembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, informaticien indépendant, et de son épouse, Madame ..., sans état connu, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation

- d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 du 1^{er} mars 2002,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001 du 29 septembre 2004,
- du bulletin de fixation des avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 du 25 février 2002,
- du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999 du 1^{er} mars 2002,
- des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000 et 2001 du 29 septembre 2004,
- du bulletin de fixation des avances de l'impôt commercial communal à partir du 2^e trimestre de l'année 2002 du 25 février 2002;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} mars 2006;

Vu le courrier de Maître Marianne GOEBEL déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mars 2006 informant le tribunal de ce qu'elle a déposé son mandat dans l'affaire sous rubrique;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 3 mai 2006;

Vu les pièces supplémentaires déposées au greffe du tribunal administratif le 9 mai 2006 par Monsieur

Ayant été invité par le bureau d'imposition Echternach de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », suivant courrier du 14 janvier 2002 à présenter les déclarations de l'impôt sur le revenu des années 1999 et 2000 pour le 15 février 2002 au plus tard, Monsieur ... , préqualifié, réagit par lettre du 23 janvier 2002 à travers laquelle il se fonda sur son exercice de la profession libérale d'informaticien indépendant aux Pays-Bas pour conclure qu'il ne serait pas imposable au Luxembourg.

En date du 1^{er} mars 2002, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., également préqualifiée, des bulletins séparés portant sur leur imposition collective pour l'impôt sur le revenu de l'année 1999, ces bulletins ayant notamment retenu comme base d'imposition un bénéfice commercial de 5.355.800 LUF et ayant informé leurs destinataires de ce qu' « à défaut de remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1999, l'imposition a eu lieu suivant renvoi ». Le même jour, le bureau d'imposition émit également à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999.

Par courrier recommandé du 6 mars 2002, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation contre :

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 et 1998, émis le 31 octobre 2001,
- le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, émis le 1^{er} mars 2002,
- les bulletins non encore émis de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001,
- le bulletin de fixation des avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis le 25 février 2002,
- les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1997 et 1998, émis le 31 octobre 2001,
- le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999, émis le 1^{er} mars 2002,
- les bulletins de fixation des avances de l'impôt commercial communal pour les années 2000 à 2002, émis le 25 février 2002.

Par décision du 13 novembre 2002 (numéro C 11362), le directeur de l'administration des Contributions, ci-après désigné par le « directeur », a vu cette réclamation en partie, à savoir en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 et 1998, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1997 et 1998 et les bulletins de fixation des avances de l'impôt commercial communal pour les années 2000 à 2002, et la déclara irrecevable pour cause de tardiveté dans cette même mesure. Par contre, aucune décision directoriale concernant les autres bulletins déferés par la réclamation du 6 mars 2002 n'est établie en cause.

Par jugement non appelé du 22 septembre 2003, le tribunal administratif a rejeté comme non fondé un recours contentieux introduit le 12 février 2003 par Monsieur ... contre cette décision directoriale du 13 novembre 2002.

En date du 29 septembre 2004, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... et de Madame ... des bulletins séparés portant leur imposition collective pour l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, ces bulletins ayant notamment retenu comme base d'imposition un bénéfice commercial de 5.563.700 LUF pour l'année 2000 et de 5.603.730 LUF pour l'année 2001 et ayant informé leurs destinataires de ce qu' « à défaut de déclaration valable et suite à la non-observation des renseignements demandés par lettres des 15 octobre 2002 et 8 septembre 2004, vos revenus ont été taxés suivant paragr. 217 AO. Les déclarations 2002 et 2003 sont à remettre de suite ». Le même jour, le bureau d'imposition émit également à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000 et 2001.

Par lettre recommandée du 30 septembre 2004, Monsieur ... introduisit auprès du directeur une réclamation contre ces quatre bulletins d'impôt émis le 29 septembre 2004.

Etant donné que le directeur n'avait jusque lors pas statué sur les volets non toisés de sa réclamation du 6 mars 2002 et sur sa réclamation du 30 septembre 2004, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 25 novembre 2005, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation :

- du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, émis le 1^{er} mars 2002,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, émis le 29 septembre 2004,
- du bulletin de fixation des avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis le 25 février 2002,
- du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999, émis le 1^{er} mars 2002,
- des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000 et 2001, émis le 29 septembre 2004.
- du bulletin de fixation des avances de l'impôt commercial communal à partir du deuxième trimestre de l'année 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, un bulletin de l'impôt commercial communal et un bulletin de fixation d'avances pour ces impôts en l'absence d'une décision

du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité du recours dans le chef de Madame ... au motif qu'aucune des deux réclamations des 6 mars 2002 et 30 septembre 2004 n'aurait été introduite en son nom et qu'elle n'aurait en toute occurrence pas été destinataire des bulletins critiqués de l'impôt commercial communal.

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt commercial communal déferés, force est de constater que ces bulletins ont pour seul destinataire Monsieur ..., supposé avoir exercé une activité commerciale, et non pas son épouse qui n'est pas solidairement redevable avec lui de cet impôt. Partant, conformément au paragraphe 238 AO disposant que « *befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist* », le recours introduit par Madame ... en tant que conjoint du destinataire d'un tel bulletin de l'impôt commercial communal est à déclarer irrecevable. Quant aux bulletins de l'impôt sur le revenu déferés, il convient de constater que lesdits courriers de réclamation ont été rédigés entièrement au nom de Monsieur ... seul et comportent sa seule signature, de manière qu'ils doivent être considérés comme ayant été introduits par Monsieur ... seul et non pas également par Madame Par voie de conséquence, le recours encourt dans cette mesure l'irrecevabilité dans le chef de Madame ... à défaut par elle d'avoir exercé la voie de recours préalable de la réclamation prescrite par le paragraphe 228 AO.

Par contre, le recours en réformation est recevable dans le chef de Monsieur ... pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'il aurait exercé durant toutes les années d'imposition en cause l'activité de conseil informatique indépendant sous la raison sociale ALLCOMP SOFTWARE aux Pays-Bas et qu'il ne disposerait d'aucune base fixe pour l'exercice de cette activité au Luxembourg. Il précise qu'il n'aurait résidé d'avril 1996 à mars 1999 au Luxembourg que les week-ends et les nuits, que depuis mars 1999, il résiderait au Luxembourg les week-ends et les mercredis, passant par contre les nuits de lundi à mardi et de jeudi à vendredi dans un hôtel à l'étranger, et que son épouse n'aurait exercé aucune activité professionnelle. Il se prévaut de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 30 mai 1969, ci-après désignée par la « Convention », pour affirmer que son activité professionnelle devrait être qualifiée de profession libérale au sens de l'article 15 de la Convention, au motif qu'elle constituerait la mise en valeur d'une formation supérieure et serait exercée personnellement, et pour estimer qu'en l'absence de base fixe au Luxembourg, son activité mise en valeur aux Pays-Bas et accessoirement en Belgique et ayant généré des revenus provenant de sources exclusivement néerlandaises et belges, le bureau d'imposition aurait dû reconnaître que le Luxembourg n'était pas compétent pour l'imposition de ses revenus professionnels, de manière que les taxations d'office opérées ne seraient pas justifiées.

Le demandeur critique également, au-delà de son argument quant à l'incompétence du Luxembourg pour imposer les revenus dégagés par son activité de conseil informatique, la qualification en droit interne de ces mêmes revenus comme bénéfice commercial en arguant qu'il aurait en réalité exercé une profession libérale, que le bureau d'imposition n'aurait aucunement tenu compte des exposés de sa situation de fait contenus dans différents courriers par lui adressés au bureau d'imposition, mais qu'il aurait utilisé la voie d'une taxation d'office qui n'aurait pas fixé la cote d'impôt la plus exacte possible.

Le délégué du gouvernement rétorque que le fait pour le demandeur d'avoir au Luxembourg sa famille et d'y retourner au moins tous les week-ends suffirait pour fixer son domicile fiscal au Luxembourg conformément tant au droit interne et à la Convention et que le demandeur serait partant imposable, en tant que contribuable résident, sur tous ses revenus qui ne seraient pas imposables à une base fixe établie aux Pays-Bas. Dans la mesure où le demandeur réaliserait, le cas échéant, des revenus de son activité professionnelle imposables au Luxembourg, la qualification comme bénéfice commercial ou revenu d'une profession libérale dépendrait d'éléments que le demandeur n'aurait pas encore fourni en cause.

Lors des plaidoiries, le demandeur a encore précisé qu'il exercerait son activité de conseil informatique à partir d'un bureau mis à sa disposition à Wageningen (NL) par un membre de sa famille, qu'il travaillerait seul et n'aurait pas d'employés à ses services et que son activité se limiterait au conseil comme consultant sans comprendre des opérations de vente. Il ajoute qu'il serait affilié à la chambre de commerce néerlandaise, que l'essentiel de sa clientèle résiderait aux Pays-Bas et accessoirement en Belgique et qu'il aurait résidé au Luxembourg depuis 1995 à Reckange, depuis 2000 à Hautbrange et depuis 2001 à Christnach. Le demandeur estime que l'origine des problèmes proviendrait de son affiliation erronée auprès de la sécurité sociale dans la mesure où il aurait voulu s'affilier au régime volontaire, mais aurait été affilié d'office au régime obligatoire. Le demandeur relève finalement qu'il aurait adressé ses déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001 par courrier recommandé du 11 octobre 2002 au bureau d'imposition qui aurait cependant refusé leur réception.

Il est incontesté en cause que le demandeur est à considérer comme contribuable résident au Luxembourg dans la mesure où tant en droit interne qu'au vœu de la Convention son domicile fiscal se trouve au Luxembourg où réside sa famille et où se trouve son seul foyer d'habitation permanent.

Il en découle que, conformément à l'article 2 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », le demandeur est imposable au Luxembourg en raison de son revenu tant indigène qu'étranger, donc en principe également du chef de son activité professionnelle.

Pour échapper à la soumission des revenus provenant de ladite activité à l'impôt sur le revenu luxembourgeois, le demandeur s'empare de l'article 15 de la Convention disposant comme suit :

« 1. Les revenus qu'un résident de l'un des Etats tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre Etat d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base, les revenus sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à ladite base fixe.

2. L'expression « profession libérale » comprend en particulier les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables ».

L'applicabilité de cette disposition et le transfert de compétence d'imposition qu'elle opère entre le Luxembourg et les Pays-Bas suppose d'abord une réponse affirmative à la question de savoir si l'activité professionnelle du demandeur rentre dans la notion de profession libérale ou autre activité indépendante analogue visée dans ladite disposition.

Dans la mesure où en l'espèce l'activité du demandeur consiste en le conseil et l'élaboration de solutions dans le domaine informatique sans y ajouter la vente de produits finis, elle s'analyse en l'exécution essentiellement personnelle de prestations de services par une personne qui met ainsi en valeur une formation supérieure ou une expérience spécifique antérieurement acquise et doit partant être qualifiée d'autre activité indépendante analogue au sens de l'article 15 de la Convention.

En second lieu, cette disposition fait dépendre le transfert de la compétence d'imposition de l'Etat de résidence vers l'autre Etat signataire de l'existence d'une base fixe pour l'exercice de l'activité dans l'autre Etat et du rattachement de l'activité et des revenus par elle générés à cette base fixe.

Quant au premier volet, un local de bureau à la disposition permanente du contribuable et à partir duquel il exerce son activité professionnelle est à considérer comme base fixe. Or, en l'espèce, il résulte des éléments soumis en cause que le demandeur dispose aux Pays-Bas à Wageningen d'un local de bureau mis à sa disposition par un membre de sa famille qui se trouve de manière continue à sa disposition et à partir duquel il exerce son activité de conseil informatique, de manière que le demandeur doit être considéré comme disposant d'une base fixe aux Pays-Bas.

Relativement au second volet, le demandeur expose, sans être contredit à cet égard, qu'il exerce son activité professionnelle exclusivement à partir de son bureau à Wageningen et non pas à partir du Luxembourg, sa clientèle étant également essentiellement d'origine néerlandaise et belge.

Il découle de ce qui précède que l'activité professionnelle de consultant en informatique a été exercée par le demandeur durant les années d'imposition en cause intégralement à partir de la base fixe dont il disposait à Wageningen, de manière que, conformément à l'article 15 de la Convention, le droit pour imposer le revenu dégagé par cette activité revient entièrement aux Pays-Bas, le Luxembourg étant tenu, au vœu de l'article 23, 3. de la Convention, d'exempter ces revenus sous réserve de la faculté de calculer le montant de l'impôt sur le revenu sur le reste du revenu d'après le taux qui serait applicable en l'absence de l'exemption de ce revenu.

Par voie de conséquence, c'est à tort que le bureau d'imposition a imputé par la voie de la taxation d'office au demandeur un bénéfice commercial du chef de son activité de consultant en informatique et l'a inclus dans les bases d'imposition pour l'impôt sur le revenu du chef des années d'imposition en cause. Il s'ensuit que les trois bulletins de l'impôt sur le revenu déferés, à savoir celui du 1^{er} mars 2002 relatif à l'année d'imposition 1999 et ceux du 20 septembre 2004 relatifs aux années d'imposition 2000 et 2001, encourent la réformation en ce sens que le bénéfice commercial y respectivement retenu est à omettre des bases d'imposition et que le revenu effectif dégagé par l'activité professionnelle du demandeur est seulement à prendre en compte, conformément à l'article 134 LIR, pour la fixation du taux d'impôt applicable aux autres revenus imposables au Luxembourg.

Encore que le bulletin critiqué de fixation des avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 du 25 février 2002 a fixé les avances dues par le demandeur conformément à l'article 135 (2) LIR sur base de la dernière imposition fixée à ce moment, il encourt également la réformation en ce sens que le montant des avances trimestrielles est à fixer au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition du chef de l'année 2001 à déterminer par le bureau d'imposition en tenant compte de la réformation ci-avant définie.

Pareillement, en présence de l'attribution de la compétence d'imposition ci-avant retenue en faveur des Pays-Bas et abstraction faite de la question de la qualification en droit interne de l'activité exercée par le demandeur, c'est encore à tort que le bureau d'imposition a fixé à l'égard du demandeur des bases d'assiette et des cotes de l'impôt commercial communal pour les mêmes années d'imposition et les bulletins de l'impôt commercial communal critiqués, à savoir celui du 1^{er} mars 2002 relatif à l'année d'imposition 1999 et ceux du 29 septembre 2004 relatifs aux années d'imposition 2000 et 2001, encourent la réformation en ce sens que le non-assujettissement du demandeur à l'impôt commercial communal est à constater. Sur cette base, le bulletin critiqué de fixation des avances de l'impôt commercial communal encourt la réformation en ce sens qu'aucune avance n'est due par le demandeur.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit au nom de Madame ...,

reçoit le recours principal en réformation en la forme pour autant qu'introduit au nom de Monsieur,

au fond, le déclare justifié, partant,

- par réformation des trois bulletins de l'impôt sur le revenu déférés relatifs aux années d'imposition 1999, 2000 et 2001, dit que les bénéfices commerciaux y respectivement retenus sont à omettre des bases d'imposition et que les revenus annuels effectifs dégagés par l'activité professionnelle indépendante du demandeur sont seulement à prendre en compte, conformément à l'article 134 LIR, pour la fixation du taux d'impôt applicable aux autres revenus imposables au Luxembourg,

- par réformation du bulletin critiqué de fixation des avances de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 du 25 février 2002, dit que le montant des avances trimestrielles est à fixer au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition du chef de l'année 2001 à déterminer par le bureau d'imposition en tenant compte de la réformation ci-avant définie,

- par réformation des bulletins de l'impôt commercial communal critiqués relatifs aux années d'imposition 1999, 2000 et 2001, dit que le demandeur n'est pas assujetti à l'impôt commercial communal du chef de ces années d'imposition,

- par réformation du bulletin critiqué de fixation des avances de l'impôt commercial communal, dit qu'aucune avance n'est due par le demandeur,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition pour exécution,

déclare le recours subsidiaire en annulation introduit par Monsieur irrecevable,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 23 août 2006 par le premier vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER